

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES - CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE DIREITO

ATAUAM PASIAN ROBERTO

**IPTU: UMA ANÁLISE SOBRE A SUA PROGRESSIVIDADE E O DIREITO DE
PROPRIEDADE**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA

CACOAL – RO
2015

ATAUAM PASIAN ROBERTO

**IPTU: UMA ANÁLISE SOBRE A SUA PROGRESSIVIDADE E O DIREITO DE
PROPRIEDADE**

Monografia apresentada ao Curso de Direito na Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* Professor Francisco Gonçalves Quiles - Cacoal, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, desenvolvido sob a orientação do professor M.e Victor de Almeida Conselvan.

**CACOAL – RO
2015**

ATAUAM PASIAN ROBERTO

IPTU: UMA ANÁLISE SOBRE A SUA PROGRESSIVIDADE E O DIREITO DE PROPRIEDADE

Esta monografia foi julgada aprovada para obtenção do grau de **Bacharel em Direito** pela **Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR - Campus Professor Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal**, mediante apresentação à Banca Examinadora, formada por:

Professor M.e Victor de Almeida Conselvan – UNIR - Presidente

Professor M.e Bruno Milenkovich Caixeiro – UNIR - Membro

Professor Esp. Jônathas Siviero – UNIR - Membro

Conceito:_____

Cacoal, ____ julho de 2015.

Dedico este trabalho a Deus, meu criador e razão da minha existência. Aos meus pais Sebastião Roberto e Rosa Pasian Roberto e à minha esposa Thayná Cristie de Andrade, por sempre me apoiarem incondicionalmente.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a meus pais pela dedicação e confiança em mim depositadas;

À minha esposa Thayná Cristie de Andrade e a minha filha Lara de Andrade Pasian que, durante todos esses anos, com amor e paciência, toleraram minhas ausências e me estimularam a perseverar quando por algum motivo o desânimo aparecia;

Ao meu orientador, Professor M.e Victor de Almeida Conselvan, por toda a paciência, dedicação e apoio mesmo em situações difíceis, para a consecução deste trabalho;

Aos demais professores não apenas pela transmissão do conhecimento jurídico, mas também por compartilharem conosco suas experiências de vida;

Aos servidores do corpo técnico da Unir, sempre tão prestativos e solícitos no atendimento aos acadêmicos;

Aos colegas de turma que proporcionaram o surgimento de novas amizades e a certeza de que tudo é mais fácil quando se pode contar com os amigos;

A Deus, por todos os momentos, difíceis ou felizes vivenciados nestes cinco anos, pela força concedida para que cada barreira pudesse ser superada e pelo resultado vitorioso finalmente alcançado.

"Nós somos o que fazemos repetidamente. A excelência, portanto, não é um ato, mas um hábito." (Aristóteles)

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de analisar a efetividade da tributação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana no que diz respeito a alíquotas progressivas, tanto no IPTU fiscal quanto no IPTU extrafiscal. Ao mesmo tempo fazendo um paralelo com os princípios tributários constitucionais relacionados ao direito de propriedade, e em especial trazendo a lume a questão da função social da propriedade como princípio norteador do IPTU extrafiscal. Com escopo de lograr êxito a essa verificação, será estudado dados relativos ao sistema tributário brasileiro, abordando a competência tributária, conceito de tributo e suas espécies, a fim de contextualizar a relevância do Estado social de direito. Da mesma forma, proceder ao estudo da Regra Matriz de incidência tributária, com objetivo de revelar a estrutura jurídica do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, realizando cotejo sobre os seus elementos formadores que na tributação extrafiscal passa a admitir a utilização de instrumentos normativos diversos de lei, ou seja, de forma excepcional o poder executivo mediante decreto majora as alíquotas do IPTU, salientando ao final se estão respeitando o direito de propriedade.

Palavras-chave: Sistema Tributário; IPTU; Princípios Tributários; Progressividade; direito de propriedade.

ABSTRACT

This study aims to analyze the effectiveness of taxation Tax on Land Ownership and Territorial Urban with regard to progressive tax rates, both in tax property tax when the property tax extrafiscal. While making a parallel with the constitutional tax principles related to property rights, in particular bringing to light the question of the social function of property as a guiding principle of extrafiscal property tax. Scoped to achieve success such determination will be studied data relating to the Brazilian Tax System, addressing the power to tax, tax concept and its species in order to contextualize the relevance of the social rule of law. Similarly, proceed to the study of Rule tax incidence matrix, in order to reveal the legal structure of the tax Land Property and Territorial Urban performing collation on their trainers elements in extrafiscal taxation shall approve the use of various legal instruments law, that is exceptionally well the executive by decree majora the rates of property tax, stressing the end they are respecting property rights.

Keywords: Tax System; Property tax; Tax principles; Progressivity; Property rights.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
CRFB	Constituição da República Federativa Brasileira
CTN	Código Tributário Brasileiro
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	12
1.1 O PODER DE TRIBUTAR E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	13
1.2 CONCEITO DE TRIBUTO.....	15
1.3 CLASSIFICAÇÕES DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	16
1.4 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	19
1.4.1 Princípio da Legalidade Tributária.....	20
1.4.2 Princípio da Isonomia Tributária.....	21
1.4.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	22
1.4.4 Princípio da Vedação ao Confisco.....	24
1.4.5 Princípio da Função social da Propriedade	25
2 REGRA MATRIZ DO IPTU	27
2.1 CRITÉRIO MATERIAL	30
2.2 CRITÉRIO TEMPORAL.....	34
2.3 CRITÉRIO ESPACIAL.....	35
2.4 CRITÉRIO PESSOAL.....	36
2.4 CRITÉRIO QUANTITATIVO	37
3 PROGRESSIVIDADE E DIREITO DE PROPRIEDADE.....	39
3.1 PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU.....	41
3.2 PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU	44
3.3 DIREITO DE PROPRIEDADE	50
CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS.....	57

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana tem sua disciplina jurídica no inciso I do artigo 156 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, dando como competente para instituí-lo o ente municipal.

Objetiva-se com este trabalho apresentar o IPTU e o seu envolvimento com a questão da função social da propriedade urbana e bem como buscar subsídios teóricos sobre a sua fiscalidade e extrafiscalidade.

Sua problemática centraliza-se na análise do IPTU progressivo no tempo com a majoração de alíquotas por meio de decreto municipal e verificando se o IPTU progressivo extrafiscal fere o princípio da legalidade tributária.

No presente trabalho utiliza-se o método dialético, na qual serão expostos argumentos e deles tirando os resultados. Tendo como justificativa a análise da propriedade e a sua representatividade na carga tributária brasileira.

No primeiro capítulo será abordado o sistema tributário nacional com a finalidade de contextualizar o ordenamento jurídico tributário na qual o IPTU está inserido. E no mesmo passo, apresentar os conceitos referentes ao poder de tributar e a sua competência tributária, evidenciando a estrutura normativa brasileira.

Faz necessário, neste primeiro momento, trazer a lume as noções sobre tributo e as suas respectivas classificações, procurando compreender o que significa essas classificações, o seu alcance e a sua aplicabilidade, demandando uma observação sobre o princípio da legalidade tributária, princípio da isonomia tributária, do princípio da capacidade contributiva, do princípio da vedação do confisco, e por fim o princípio da função social da propriedade; constituindo num mecanismo de limitação ao poder de tributar.

No capítulo seguinte, mencionará sobre o arquétipo jurídico da Regra Matriz de incidência tributária do IPTU, a fim de revelar os critérios incidentes para a sua configuração, bem como subsidiar o leitor na compreensão de sua formação e aplicação diante do contribuinte.

Por fim, no capítulo terceiro será discutido e analisado o IPTU fiscal e o IPTU extrafiscal. Evidenciando que o IPTU fiscal decorreu da emenda constitucional nº 29/00 na qual inseriu com a finalidade arrecadatória, prescrevendo de forma expressa, a possibilidade do IPTU ter alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, bem como, ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

No IPTU progressivo no tempo (extrafiscal), será estudado a sua inserção sobre o contribuinte, verificando se a majoração de alíquotas por meio de decreto municipal fere o princípio da legalidade tributária, bem como se respeita os demais princípios constitucionais. O IPTU extrafiscal é um instrumento tributário que visa obter finalidade diversa da arrecadatória, constituindo numa ferramenta estimulante, indutora ou coibidora de comportamentos, a fim de realizar valores consagrados na constituição Federal.

E por fim, estudar o direito de propriedade que passou por processo de mudanças quanto aos seus caracteres e quanto à sua finalidade ao longo do tempo, superando um caráter absoluto, exclusivo e perpétuo para adequá-lo à necessidade de atendimento de sua função social.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Sistema é um conjunto ordenado de elementos segundo um aspecto unitário, caracteriza pela associação coordenada e lógica de princípios ou ideias. Um sistema somente pode ser assim considerado se, os seus elementos coordenados entre si funcionam como estrutura organizada e coesa. Nesse sentido, ensina Harada (2007, p. 328):

Sistema pressupõe um conjunto de elementos organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos [...] exatamente porque existem princípios tributários, limitadores do exercício de competência impositiva, portanto, aplicáveis às entidades políticas tributantes é que cabe falar em sistema tributário nacional. De qualquer forma, pode-se denominar Sistema Tributário Nacional o conjunto de Tributos federais, estaduais e municipais existentes entre nós [...].

Por este motivo, o direito tributário brasileiro está organizado num sistema, porque suas normas estão coordenadas entre si e há uma obediência a princípios coerentes e harmônicos.

Assim, o fato de estar organizado é por demais fundamental no momento da interpretação de suas normas e institutos, pois num sistema as normas devem ser interpretadas em atenção para o contexto, e nunca ser interpretado isoladamente.

Na Constituição Federal é apresentada a delimitação do que cabe a cada parte no sistema, ou seja, a Constituição enumerou quais são os tributos de cada ente político, e determinou que caberá a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, de acordo com o art. 146 da CF. Nesse contexto, Carvalho (2007, p. 225):

[...] preceituou o legislador Constitucional que toda matéria da legislação tributária está contida no âmbito de competência da lei complementar. Aquilo que não cai na vala explícita da sua especialidade caberá, certamente, no domínio da implicitude da sua generalidade.

Assim, caberá à lei complementar estabelecer os elementos dos tributos.

1.1 O PODER DE TRIBUTAR E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Segundo Bobbio (1982, p. 12), o poder “é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento”.

Não obstante, conforme salienta Nabais (1978, p. 679):

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes um contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal.

O exercício do poder de tributar se realiza sob a constante tensão que é subjacente a toda e qualquer relação de direito público, estando de um lado o caráter impositivo do poder estatal e de outro as liberdades individuais do cidadãos.

Da mesma forma que a autoridade pública tem o poder-dever de exercer as atividades de sua competência para garantir o atingimento do bem comum, sem cometer arbitrariedades ou desvios, o contribuinte, cujo patrimônio deve ser protegido contra os possíveis excessos estatais, também tem que agir de boa-fé e pagar os tributos de acordo com a sua real capacidade econômica.

Segundo Machado (2007, p. 59):

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta soberania.

Dessa maneira, a relação jurídica tributária enfeixa múltiplos direitos e deveres para todas as partes envolvidas nas diversas fases da tributação, posto ter como objeto prestações indispensáveis à vida em comunidade sob um Estado fiscal.

Aliás, vários são os motivos doutrinários a fundamentar a legitimidade do poder de tributar, e também a justificar os limites ao exercício deste poder estatal. E nesse contexto partindo-se de premissas do constitucionalismo contemporâneo, o poder de tributar surgiria no momento da abertura permitida pelos direitos humanos fundamentais.

A esta corrente de pensamento filia-se Torres (2005, p. 2) que ensina “o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado”.

Pois nesse sentido, esclarece que os direitos fundamentais funcionam como um elemento limitador na instituição de tributos e apoiado na ideia de justiça conforme o contexto dos direitos fundamentais ofertados pela Constituição Federal.

Assim, os direitos fundamentais têm dupla função, ora funcionam como fundamento, ora funciona como elemento limitador ao poder de tributar, é nesta linha de pensamento que se direciona a compreensão humanista da tributação.

Para Denari (2008, p. 171):

A competência tributária coloca-se no plano institucional do tributo, mas a outorga é de índole constitucional, pois os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) só podem instituir os tributos discriminados na Constituição.

A autonomia política manifesta-se na capacidade atribuída a determinados entes de legislarem sobre negócios seus, por meio de autoridades próprias. O município goza de autonomia política tanto quanto os Estados-membros e a própria União.

Conforme Machado (2007, p. 409):

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é da competência dos Municípios (CF, art. 156, inc. I, e CTN, art. 32). Embora existam referências doutrinárias a esse imposto como sendo velho na competência dos Municípios, o certo é que a Constituição de 1891 o situava na competência dos Estados. A Constituição de 1934, todavia, colocou na competência dos Municípios o imposto predial, que arrolou juntamente com o territorial urbano, considerando-os dois impostos diferentes e determinando que o primeiro fosse cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda (art. 13, §2, II).

Na constituição de 1937 também foi feita distinção entre imposto predial e territorial. Aos Estados foi atribuída o imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana. Já os Municípios foi atribuída competência para instituir o imposto predial e o territorial urbanos (art. 24, inc. II).

A partir da Constituição de 1946 parece ter havido uma unificação desses impostos, que passaram a integrar um só, com o nome de imposto predial e territorial urbano (art. 29, inc. I), da competência dos Municípios.

Nesse íterim, a autonomia política tributária resulta de atribuições constitucionais que outorgaram ao Município capacidade de auto-organização, de autogoverno, autoadministração e de auto-legislação.

A Constituição Federal em vigor atribuiu aos Municípios esses elementos definidores da autonomia política municipal, como se pode inferir do ar. 29 e inc. I e II, bem como do art. 30 de seus incisos que se refere a assuntos de interesse local.

No mesmo sentido, ensina Coêlho (2004, p. 417):

A Constituição, ao dizer que o município é competente para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, enuncia, por elipse, um tributo sobre o direito das coisas imóveis. A coisa serve apenas para fixar o âmbito de validade territorial da regra de competência. Vale dizer, a permissão é para tributar o direito de propriedade sobre imóveis localizados em zona urbana (os sítios em área rural sujeitam os seus proprietários ao imposto territorial rural, de competência da União Federal). (grifo do autor).

Assim, Constituição Federal atribuiu ao município e ao Distrito Federal a competência tributária sobre o direito de propriedade de bens imóveis localizados na área urbana.

1.2 CONCEITO DE TRIBUTO

No contexto das atividades afetas ao Estado, no que diz respeito ao desenvolvimento das funções financeiras, tendo em vista à harmonização e a organização da vida em sociedade, compete destacar a importância deste em cobrar tributos com o objetivo de atingir as suas metas sociais e estatais.

Nesse contexto, o Estado deve respeitar a regra matriz do tributo tendo como objetivo de garantir os direitos dos contribuintes, faz-se mister, examinar os elementos do conceito legal de tributo, conforme Amaro (2006, p. 18):

[...] a) o caráter *pecuniário* da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a *compulsoriedade* dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar tributo é imposto pela lei, abstraída a *vontade* das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza *não sancionatória* de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a *origem legal do tributo* (como prestação 'instituída em lei'), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza *vinculada* (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo. (grifos do autor)

Assim tributo expressa um comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro pelo ente tributado em face do sujeito ativo, detentor da titularidade, independente da vontade daquele.

Nessa esteira, Carvalho (2007, p. 25) salienta:

[...] que quase todos os bens, os serviços e as prestações são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza jurídico fiscal.

O conceito de tributo está previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional e dele se extrai seis elementos indispensáveis: I) prestação pecuniária; II) compulsória; III) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; IV) que não constitua sanção de ato ilícito; V) instituída em lei; e VI) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

1.3 CLASSIFICAÇÕES DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O Código Tributário Nacional classificou os tributos em três espécies (teoria tripartite): impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme o art. 5º do CTN.

A Jurisprudência do STF seguindo a doutrina divide os tributos em cinco espécies (teoria pentapartite): impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsórios e contribuições sociais.

Segundo Paulsen (2012, p.20):

Ao estabelecer as regras e ao mesmo tempo outorgar competência para a instituição das diversas espécies tributárias, a Constituição revela suas características intrínsecas e aponta o regime jurídico específico que lhes é aplicável.

Conquanto todos os tributos estão subordinados as regras gerais comuns, há no entanto que observar normas específicas para as taxas, para os impostos, para contribuições de melhoria, para os empréstimos compulsórios e para as contribuições.

Assim, comenta Paulsen (2012, p.20):

Nem sempre o legislador nomeia os tributos que institui de acordo com as características essenciais de que se revestem. Por vezes, chama de taxa tributo que constitui verdadeira contribuição, ou de contribuição o que configura imposto. Equívocos de denominação podem decorrer da errônea compreensão das diversas espécies tributárias ou mesmo do intuito de burlar exigências formais (lei complementar) ou mesmo materiais (vinculação a determinadas bases econômicas) estabelecidas pelo texto constitucional. Por exemplo: a União não pode criar dois imposto com mesmo fato gerador e base de cálculo, nem duas contribuições de seguridade social com o mesmo fato gerador e base de cálculo; mas não há óbice constitucional a que seja criada contribuição com fato gerador idêntico a de imposto já existente. É indispensável saber, com segurança, portanto, se uma nova exação surgida é um imposto ou uma contribuição.

Por isso a identificação da natureza jurídica específica de certo tributo independe da sua denominação que lhe seja atribuída pelo próprio legislador, mas sim devendo ser feita com atenção aos seus elementos essenciais.

Consoante Xavier (1991, p.26):

A CF não procedeu a uma classificação, mas a uma tipologia de tributos, definindo uns por características atinentes à estrutura (impostos, taxas), outros por características ligadas à função (contribuições), outros por traços referentes simultaneamente a um ou outro dos citados aspectos (contribuição de melhoria) e outros ainda por aspectos de regime jurídico alheios quer à estrutura, quer à função, como é o caso dos empréstimos compulsórios.

Concretamente, a Constituição ofereceu características diferentes às diversas espécies tributárias com fundamento em critérios que em muito analisa a simples natureza dos possíveis fatos geradores, conforme art. 4º do CTN.

O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, e assim explicita Machado (2007, p. 65):

Diz-se, por isto, que o imposto é uma exação não vinculada, isto é, independente de atividade específica. A expressão *não vinculada*, com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com a qualificação da atividade administrativa *vinculada*, na definição legal de tributo. Quando se diz que o imposto é uma exação não vinculada o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Quando se fala de atividade administrativa vinculada, no art. 3º do CTN, o que se quer dizer é que a atividade administrativa tributária é sempre vinculada a lei, não se admitindo discricionarismo da autoridade administrativa na cobrança de tributos. (grifo do autor)

Nesse sentido, são as normas de competência dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, demonstra as bases econômicas relacionadas

exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana.

A taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte como enuncia o CTN. Conforme Paulsen (2012, p. 23):

O exercício do poder de polícia é realizado, e os serviços públicos são prestados porque são atividades do interesse público. Contudo, não há por que toda a sociedade participar do custeio de tais **atividades estatais** na mesma medida se são elas específicas, divisíveis e realizadas diretamente em face ou para determinado contribuinte que a provoca ou demanda. Daí a outorga de competências para a instituição de tributo que atribua o custeio de tais atividades específicas e divisíveis às pessoas às quais dizem respeito, conforme o custo individual do serviço que lhes foi prestado ou fiscalização a que forma submetidas, com inspiração na ideia de **justiça comutativa**. (grifo do autor)

A contribuição de melhoria é caracterizada pela vinculação a uma atividade Estatal, que se apresenta numa realização de obra pública que valorize os imóveis, logo, aplica-se a determináveis contribuintes que ficam obrigados aos pagamentos deste tributo.

Segundo Baleeiro (2001, p. 574), são pressupostos da contribuição de melhoria:

São pressupostos da contribuição de melhoria: a) melhoria, benefício, vantagem (que pode ser – ou não – aferida por meio de comprovação da valorização do imóvel do contribuinte) e; b) a realização da obra pública, como causa daquele benefício.

Nesse mesmo sentido Carrazza (2004, p. 346) evidencia uma relevante característica desse tributo, “a contribuição de melhoria não é um tributo renovável periodicamente; pelo contrário, só pode ser cobrado uma vez”.

O empréstimo compulsório está previsto no art. 148 da CF/88:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".
Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1988, online)

Assim, Amaro (2001, p. 50) verifica que o “empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporários nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada”.

Complementando, Bruno (2000, p. 192) enuncia o seguinte:

[...] são tributos em relação aos quais (i) não há exigência constitucional de vinculação da materialidade do antecedente normativo (hipótese tributária) a uma atuação por parte do Estado, referida ao contribuinte, e (ii) há exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação; (iii) há exigência constitucional de previsão legal de restituição do produto arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período.

Destaca-se, por fim, as contribuições sociais que é quinta espécie de tributo e nesse contexto são os ensinamento de Carvalho (2007, p. 44) onde catalogou as contribuições da seguinte forma: “(i) social, (ii) interventiva e (iii) corporativa, tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto da arrecadação.”

1.4 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A expressão adotada pelo constituinte originário “limitações ao poder de tributar” representam limites que estão conexos à prerrogativa impositiva do Ente Político, sendo a competência tributária instrumento por meio do qual se espraia tal poder entre todos os legitimados para instituir tributos, isto é, os entes políticos autônomos.

Consoante Machado (2007, p. 236), a limitação ao poder de tributar em sentido amplo compreende “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder.

Assim é possível reconhecer que o instituto da competência tributária desempenha múltiplas funções dentro da estrutura do sistema tributário, vez que produz efeitos de natureza dúplice, positiva e negativa, concomitantemente, isto é, a mesma norma constitucional que atribui prerrogativas ao poder legislativo do ente político competente, consubstancia contenção e limite à atuação.

Torres (2005, p. 62), afirma:

As limitações ao poder de tributar é disposta da seguinte forma: (i) as imunidades (art. 150, itens IV, V, VI); b) as proibições de privilégio odioso (arts. 150, II, 151 e 152); c) as proibições de discriminação fiscal, que nem sempre aparecem explicitamente no texto fundamental; d) as garantias normativas ou princípios gerais ligados à segurança dos direitos fundamentais, como seja a liberdade, a irretroatividade, a anterioridade e a transparência (art. 150, I, III, e §§5º e 6º)".

Nesse sentido é a lição de Silva (2000, p. 689).

Embora a Constituição diga que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar (art. 146, II), ela própria já as estabelece mediante a enunciação de princípios constitucionais da tributação.

Assim, independentemente da edição de lei complementar específica para disciplinar e regular as limitações, a própria constituição de 1988 já realiza o aludido objetivo diretamente em seus principais dispositivos.

1.4.1 Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tributária está previsto no art. 150, I da CRFB: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça"; e no art. 97 do CTN, assim só podem criar ou aumentar tributo por meio de lei ordinária, valorizando o princípio da segurança jurídica.

Nesse sentido Paulsen (2012, p. 60):

A referência não apenas a "exigir", mas, especificamente, a "aumentar", torna inequívoco que inclusive o aspecto quantitativo do tributo precisa estar definido em lei, seja mediante o estabelecimento de um valor fixo, da definição de uma base de cálculo e de uma alíquota, do estabelecimento de uma tabela, ou por qualquer outra forma suficiente que proveja critérios para a apuração do montante devido. A lei é que estabelece o *quantum debeat* e somente a lei pode aumentá-la, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota. Como se vê, a legalidade tributária exige que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade tributária implica, pois, reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita. (grifo do autor)

Assim, verifica a tipologia cerrada na qual os elementos básicos de um tributo deve estar previsto em lei, quais sejam, a alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador.

Há tributos que dependem de lei complementar como o (a) imposto sobre grandes fortunas, (b) empréstimos compulsórios, (c) impostos residuais, (d) contribuições sociais residuais.

No entanto, há tributos que pode ter as alíquotas alteradas por ato do poder executivo e nesse contexto, verifica-se a mitigação do princípio da legalidade de acordo com o art. 153, §1º da CF.

Segundo Machado (2007, p. 292):

Com efeito, o §1º do art. 153 da Constituição Federal de 1988 faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Na vigência da Constituição anterior, também as bases de cálculos podiam ser alteradas por ato do Poder Executivo. Agora somente as alíquotas. Mudanças nas bases de cálculo de qualquer desses impostos, como dos demais tributos, somente por lei.

Nessa linha de pensamento fala-se em mitigação porque a lei não é totalmente dispensada, pois ainda é responsável por instituir o tributo ou fixar sua alíquota básica.

Esses impostos se justificam por uma finalidade lógica: dado o caráter extrafiscal destes impostos, a simples alteração de alíquota não deveria obedecer ao trâmite legislativo comum, às vezes não eficientes, sob pena de se perder o objeto desejado pelo interesse público.

1.4.2 Princípio da Isonomia Tributária

No direito tributário deve haver o tratamento isonômico aos tributariamente iguais. Além disso, há de haver o tratamento desigual aos tributariamente desiguais.

Segundo Paulsen (2012, p. 67):

A isonomia tributária está positiva no art. 150, II, da CF. Constitui uma limitação ao poder de tributar vinculada à ideia de justiça tributária. Veda tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Na Constituição Federal é vedado o tratamento tributário desigual àqueles que se encontram em situação de equivalência.

1.4.3 Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva é possibilidade que tem o contribuinte de pagar o tributo, dentro de suas condições econômicas. Assim, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica de cada um.

Colaborando com o entendimento Coêlho (2004, p. 100):

O caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiro. Esta impossibilidade de repassar, transferir, repercutir o encargo tributário é que fecunda a classificação dos impostos em diretos e indiretos. O imposto sobre renda dos assalariados, p. ex., seria direto, porquanto a pessoa tributada não teria como transferi-lo para terceiros. Ao revés, seria indireto o ICMS, o IPI, certas incidências do IOF e do ISS, por isso que, nestes casos, a pessoa tributada tem condições de transferir o ônus fiscal a terceiros, seja através de específicas previsões legais, seja através do mecanismo dos preços, seja através de cláusulas contratuais, seja através de outros artifícios. O dono de um imóvel alugado, v.g., pode transferir para o inquilino o IPTU incidente sobre o prédio, contratualmente ou não. Pessoal, pois, para o constituinte, é o imposto que leva em conta as condições do contribuinte sem repasse do encargo fiscal. (grifo do autor)

Nessa medida, há meios de exteriorização da capacidade contributiva. Note alguns: progressividade, proporcionalidade e seletividade.

A progressividade é a técnica de incidência de alíquotas variáveis, e de acordo com Ataliba (1990, p. 233):

A progressividade dos impostos consiste no modo de o legislador estruturá-los, aumentando as alíquotas à medida que aumenta a base imponible. Isto é universal e parece – aos olhos de uma política tributária baseada nas

melhores elaborações da ciência das finanças – uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva informador dos impostos [...]

Carrazza (2004, p. 83) comenta que “a progressividade possui caráter social, destinada a distribuir a riqueza, verdadeira forma de atenuar as desigualdades existentes entre as pessoas”.

Em relação ao IPTU, conforme leitura do art. 156 da Constituição Federal: tal imposto permite, sim, variação de alíquotas, com uma progressividade no tempo (art. 182, §4º, II da CF), que sempre o demarcou. Com efeito, trata-se de progressividade extrafiscal, no campo do IPTU, procurando dessa forma corrigir a função social da propriedade.

Após a EC. 29/00, o IPTU passou a variar (art. 156, §1º, I e II), na esteira da progressividade, levando-se em conta o valor do imóvel, além de apresentar alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Conclui-se que coexiste duas progressividades para o IPTU: a extrafiscal e a fiscal.

A proporcionalidade é técnica de incidência de alíquotas fixas, destacando-se os impostos indiretos, consoante os argumentos de Machado (2007, p. 120):

O princípio da proporcionalidade é um instrumento valioso na construção de uma sociedade justa. Ele está implícito no princípio da Justiça, pra cuja realização se deve dirigir o Direito. E em matéria tributária está estreitamente relacionado com o princípio da capacidade contributiva, além de ser uma fórmula para assegurar a supremacia da Constituição.

Com efeito, este subprincípio recai sobre o consumidor, e a técnica mais razoável é a que prevê alíquotas fixas. Exemplos: ICMS e IPI.

A seletividade diz respeito à técnica de incidência de variação de alíquotas na razão inversa da essencialidade do bem, são os ensinamentos de Machado (2007, p. 392):

[...] O critério da seletividade não pode ser outro. Há de ser sempre o da essencialidade, de sorte que a mercadoria considerada essencial há de ter alíquotas mais baixas, e a menos essencial, cuja gradação vai até aquela que se pode, mesmo, considerar supérflua, há de ter alíquotas mais elevadas. Sempre, evidentemente. Observados os limites fixados pelo Senado Federal.

Assim, tal técnica é uma tentativa de conter a regressividade no sistema. Tem-se como exemplo dois impostos seletivos: o ICMS (art. 155, §2º, III – seletividade facultativa), IPI (art. 153, §3º, I – seletividade obrigatória) e o IPTU fiscal.

1.4.4 Princípio da Vedação ao Confisco

O princípio da vedação ao confisco é norma de eficácia plena determinante da validade das normas tributárias inferiores, que pode ser suscitado nas situações em que a exigência fiscal for excessiva, e, não, razoável.

Consoante inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, assim redigido:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
[...]
(BRASIL, 1988, online)

A vedação ao efeito confisco é, dessa forma, princípio constitucional que limita o poder de tributar, representando uma garantia fundamental. Salienta Machado (2007, p. 41), “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”.

No caso do IPTU, qualquer lei ordinária municipal deve ser editada em consonância aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e do não confisco.

1.4.5 Princípio da Função Social da Propriedade

A ideia de função social da propriedade é um princípio moderno decorrente da evolução social, é o esboço evolutivo da propriedade absoluta para a propriedade-função.

Conforme aponta Farias e Rosenvald (2012, p. 307):

A expressão função social procede do latim, cujo significado é de cumprir algo ou desempenhar um dever ou uma atividade. Utilizamos o termo função para exprimir a finalidade de um modelo jurídico, um certo modo de operar um instituto, ou seja, o papel a ser cumprido por determinado ordenamento jurídico.

No direito brasileiro, a propriedade é respaldada por leis protetivas, contanto que atenda sua função social. Assim, a propriedade deve abranger o indivíduo, o coletivo, o que é inerente ao homem e à sociedade que o cerca. Destaca-se o art. 1228, § 1º do Código Civil:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas. (BRASIL, 2002, online)

Assim, consoante Farias e Rosenvald (2012, p. 323), “o plano diretor é o instrumento fundamental de intervenção do Município na política urbana de garantir o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade”.

De outro giro, Farias e Rosenvald (2012, p. 324) expõe:

A progressividade extrafiscal não tem como objetivo a arrecadação, e sim a imposição de finalidade de interesse público consagrada pelo legislador constitucional – função social à propriedade, incitando os proprietários a construir em seus terrenos ou a cedê-los aos construtores. A finalidade da tributação progressiva é coercitiva. IPTU progressivo não é instrumento de acréscimo de receitas públicas. Cuida-se de eficaz mecanismo a compelir o proprietário a parcelar ou edificar, conforme a determinação anterior. Ou seja: como não cumpriu as obrigações nos prazos originários, será sancionado de forma a agir positivamente. Neste ponto, há de se lembrar que o imóvel sobre o qual recai obrigação de edificar ou parcelar sofre evidente desvalorização. Destarte, a fim de evitar que o tributo possua efeito

confiscatório, mister que o poder público promova a redução do valor venal do imóvel, preservando a justiça na tributação.

O texto constitucional em seu art. 182, §2º analisa a função social da propriedade urbana e enuncia que “cumpre sua função social a propriedade urbana quando satisfaz as exigências fundamentais de ordenação da cidade expressa no plano diretor”.

Assim, a propriedade urbana incluída no plano diretor e se tratando de solo não-edificado, subutilizado ou não utilizado, é passível de fiscalização e sanções. Algumas sanções cabíveis: parcelamento ou edificação compulsórios, imposto progressivo no tempo, desapropriação. Deve-se observar se o critério econômico da propriedade está sendo atendido.

Nesse viés, passa-se a análise dos elementos componentes da regra matriz do IPTU, a fim de contextualizar no sistema tributário nacional e colaborar com o entendimento de sua progressividade.

2 REGRA MATRIZ DO IPTU

Inicialmente, convém mencionar que o IPTU tem natureza jurídica de imposto trazendo a lume a definição contida no artigo 16 do CTN: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim fica claro o que diferencia o imposto (IPTU) das demais espécies tributárias é que no imposto não há vinculação a nenhuma atividade estatal específica, fazendo necessário apenas que o contribuinte preencha os requisitos do fato gerador.

Segundo as lições de Paulsen (2012, p. 188):

O IPTU é considerado um imposto real, porquanto considera a propriedade de um imóvel isoladamente e não riquezas que dimensionem a possibilidade atual de o contribuinte pagar tributo. Mesmo assim, a Constituição expressamente autoriza sua progressividade tanto por razões meramente arrecadatórias ou fiscais como para fins extrafiscais. O art. 156, § 1º, com a redação que lhe deu a EC 29/00, autoriza a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, bem como a sua seletividade, de modo que tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso. Já o art. 182, que cuida da política de desenvolvimento urbano, faculta ao Município exigir do proprietário de terreno urbano que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de parcelamento ou edificação compulsórios, IPTU progressivo no tempo e desapropriação, razão pela qual os proprietários de terrenos urbanos pagam mais IPTU que os proprietários de casas, embora o valor venal dessas com seus terrenos seja muito superior ao daqueles.

No mesmo sentido é a lição de Baleeiro sobre imposto (2001, p. 119):

É a prestação de dinheiro que, para fins de interesse público, uma pessoa jurídica de direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, *sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento*. (grifo do autor)

Dessa forma, o que prevalece na formulação dos impostos é o direito de império do Estado sobre os contribuintes. Nesse sentido Harada (2007, p. 305), “o imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular respeitada a capacidade contributiva deste”.

Nesse contexto, é normal que o IPTU e os impostos em geral assumam um papel principal na composição da receita do ente tributante, assim de acordo com a conveniência do ente tributante o IPTU pode assumir duas finalidades: quando é instituído com a finalidade de arrecadar, diz-se IPTU fiscal; quando é instituído para finalidade diversa ocorre o IPTU extrafiscal.

Conforme diz Ataliba (1990, p. 233):

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados. É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo, uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas. (grifo do autor)

Segundo Machado (2007, p. 129), “o tributo é extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, social, cultural; para buscar um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”. Endossa ainda essa posição Carvalho (2007, p. 146), ao afirmar que:

Por vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.

De acordo com tais entendimentos, pode-se aferir que a extrafiscalidade constitui-se na aplicação de um modelo jurídico-tributário para a consecução de objetivos que preponderam sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos financeiros para o Estado.

O valor finalístico da extrafiscalidade que o legislador incute na lei tributária, portanto, deve atender às necessidades na condução da economia ou correção de situações sociais indesejadas ou mesmo possibilidade de fomento a certas atividades ou ramo de atividades de conforme com os preceitos legais e constitucionais.

Segundo jurisprudência do STF no recurso extraordinário nº 590360:

Ementa: IPTU – PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE –FINALIDADE EXTRAFISCAL – NECESSIDADE DE LEI NACIONAL – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO . - A Constituição Federal de 1988, ao delinear o esquema normativo pertinente ao IPTU, contemplou a possibilidade de essa espécie tributária ser progressiva, em ordem a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (CF , art. 156 , § 1º , e art. 182 , §§ 2º e 4º , II). O discurso normativo consubstanciado nesses preceitos constitucionais evidencia que a progressividade do IPTU, no sistema instaurado pela Constituição da República, assume uma nítida qualificação extrafiscal. (BRASIL, 2011, online)

Assim a extrafiscalidade do IPTU é de grande importância para os objetivos deste trabalho e serve de fundamento para o que se pretende demonstrar adiante.

Ao percorrer pelos caminhos do estudo da Regra-Matriz de incidência tributária Carvalho (2007, p. 50), encontra-se com questionamentos terminológicos a respeito das expressões que caracterizam os antecedentes e consequentes normativos inseridos na lei. Este representa o mandamento, ordem que deve ser acatado pelo contribuinte, ou seja, forma o vínculo tributário, aquele representa a hipótese formadora do vínculo; “a verdade é que ambas terão a mesma estrutura lógica: uma hipótese, à qual se associa uma consequência”.

Carvalho (2007, p. 55), em sua obra pondera atentamente “quanto ao uso desarrazoado, pelo legislador, da expressão “fato gerador” e as consequências jurídicas desastrosas deste ato”.

Consoante Ataliba (1990, p. 56):

[...] sugere-se a adoção dos termos – hipótese de incidência (para designar a descrição abstrata da lei, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e, fato imponible (para representar a ocorrência de um fato, num determinado tempo e lugar correspondente à abstração legal).

Neste enfoque, regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica geral e abstrata que descreve: dada ‘x’ hipótese, deve ser o consequente ‘y’, dispondo sobre condutas. Tendo por compreendido, pois, o juízo hipotético condicional que prevê um fato social (relativo à incidência) e liga a ele uma consequência (nascimento da relação jurídica tributária), como norma jurídica. Conforme são os ensinamentos de Carvalho (2007, p. 235):

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

A fenomenologia da incidência tributária caracteriza-se pelo efeito de jurisdicizar o fato descrito no antecedente da norma jurídica. Assim, constatada a ocorrência fática da hipótese tributária a norma incide. O que se observa neste contexto que o fato imponible representa o fato concretizado rigorosamente no mundo fenomênico, fato este que na regra-matriz se manifesta apenas abstrativamente.

O fenômeno de um fato imponible coincidir em todos os seus requisitos ao fato previsto na hipótese da regra-matriz, ocorre o que denomina-se subsunção.

Segundo os apontamentos de Ataliba (1990, p. 63):

Subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei. É fato imponible um fato concreto, acontecido no universo fenomênico, que configura a descrição hipotética contida na lei. É a realização da previsão legal. O fato imponible está para a hipótese legal assim como, logicamente, o objeto está para o conceito.

Portanto, analisada a regra-matriz de incidência tributária, cabe aplicar esta regra ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, com escopo de decifrar sua essência jurídica.

2.1 CRITÉRIO MATERIAL

O Código Tributário Nacional, dispõe em seu artigo 32:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
 II - abastecimento de água;
 III - sistema de esgotos sanitários;
 IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
 V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. (BRASIL, 1966, online)

O critério material é formado por um verbo, seguido de seu complemento. É nesse sentido a definição de Furlan (2004, p. 62) sobre o aspecto material: “[...] consiste no fato lícito, genérico e abstrato descrito na sua respectiva hipótese de incidência, abstratamente isolado das coordenadas de tempo e de espaço”.

Assim, se o antecedente normativo que institui a obrigação de pagar o IPTU refere-se à situação de “ser proprietário de bem imóvel”, “ter o domínio útil do imóvel” e “ter a posse do bem imóvel”, estas é a rigor a sua materialidade.

Consoante Farias e Rosenvald (2012, p. 262):

A propriedade é um direito complexo, que se instrumentaliza pelo domínio. Este, como substância econômica da propriedade, possibilita ao seu titular o exercício de um feixe de atributos consubstanciados nas faculdades de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa que lhe serve de objeto (art. 1228 do CC).

No mesmo passo, Farias e Rosenvald, define posse (2012, p. 66):

[...] Com efeito, predomina na definição da posse a concepção de Ihering. A teor do art. 1196, considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. Assim, pela letra do legislador, o possuidor é quem, em seu próprio nome, exterioriza alguma das faculdades da propriedade, seja ele proprietário ou não.

Como pode denotar-se, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana incide sobre a propriedade, o domínio útil e a posse. Porém o CTN não

ofereceu o seu conceito, apenas os estabeleceu; e dessa forma o seu conceito será definido pelo Direito Civil, conforme leitura do art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL, 1966, online)

Por este motivo, faz-se necessário a importação dos conceitos oferecidos pelo Direito Civil a cada um desses institutos.

O Código Civil brasileiro de 2002 não conceitua a propriedade, mas restringe a explicitar as faculdades do proprietário:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas. (BRASIL, 2002, online)

Dessa forma, a propriedade é um direito essencialmente patrimonial. É o mais completo direito de uso econômica das coisas, direta ou indiretamente. No entanto o seu exercício, como de qualquer outro, está limitado ao fim econômico ou social.

Venosa (2013, p. 162) explicita sobre o direito de propriedade:

A propriedade, portanto, tendo em vista sua função social, sofre limitações de várias naturezas, desde as limitações impostas no Código Civil de 1916, bem como no de 2002 em razão do direito de vizinhança, até as de ordem constitucional e administrativa para preservação do meio ambiente, fauna, flora, patrimônio artístico etc.

Assim, aquele que detém o poder de ser proprietário, poderá figurar no pólo passivo da obrigação tributária.

Comenta Furlan (2004, p. 65):

[...] que não apenas o titular da propriedade, mas todo aquele que detiver alguns dos poderes a ela inerentes, porém aptos a ensejar a presunção de sua capacidade contributiva, poderá figurar no polo passivo da obrigação tributária em foco.

Portanto, a materialidade da hipótese de incidência tributária do IPTU, deve constituir-se no sujeito que realiza o fato de ser proprietário.

De outro lado, o domínio útil é o direito de usufruir do imóvel da forma mais ampla possível, podendo inclusive, transmiti-lo a terceiro, a título oneroso ou gratuito.

A posse representa a possibilidade de utilização econômica da propriedade. Adotando-se o critério da destinação econômica das coisas. Conforme o posicionamento de Melo (2006, p. 246):

A posse decore do conceito de possuidor, como sendo todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de alguns dos poderes inerentes à propriedade; ao contrário do que ocorre com o detentor, que, achando-se em relação de dependência para com o proprietário, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas.

De outro lado, explicita Cezaroti (2002, p. 222), “não é qualquer posse que autoriza a cobrança do IPTU daquele que detém a posse do imóvel”. Assim, observa-se alguns exemplos em que o gravame não é cobrado, Cezaroti (2002, p. 223): “a posse direta do locatário, do comandatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário (uso e habitação), do possuidor clandestino ou precário (posse nova)”. (grifo do autor)

Nesse contexto, acrescenta Furlan (2004, p. 67):

Em face do princípio da autonomia política dos entes públicos, sob o entendimento segundo o qual compete ao Município delinear todos os aspectos da norma tributária no âmbito de sua competência; poderá o Município indicar como hipótese de incidência do IPTU não só a propriedade como, também, o domínio útil, e a posse, pois se assim proceder não estará afrontando a regra-matriz constitucional do aludido imposto.

Portanto, a incidência tributária surge no momento em que o sujeito passivo é proprietário, tem domínio útil, ou detém a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

O Código Civil no art. 79 esclarece o que é bem imóvel:

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta.

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem. (BRASIL, 2002, online)

Os prédios e os terrenos, basicamente são considerados bens imóveis por natureza, uma vez que a sua retirada importa em sua destruição, modificação ou dano. Destaca Rodrigues (2003, p. 91): “Bens imóveis são as coisas que se não podem transportar, sem destruição, de um lugar para outro”

Discorre Rodrigues (2003, p. 92):

O solo unicamente é imóvel por natureza, a saber, o agregado de suas partes sólidas e fluidas, não suscetíveis de movimento, que formam sua superfície, e sua profundidade e altura perpendiculares. Já os imóveis por acessão significa justaposição, aderência de uma coisa à outra, de modo que a primeira absorva a segunda.

Dessa forma a acessão física do imóvel dar-se pelo acréscimo de um solo a outro, como a formação de ilhas, avulsão.

De outro lado, o conceito de zona urbana está prevista no art. 32, § 1º do CTN.

Pelo exposto, visualiza-se que ser proprietário de imóvel predial ou territorial; ser titular de domínio útil; ser possuidor a qualquer título de tal imóvel configura o aspecto material do IPTU.

2.2 CRITÉRIO TEMPORAL

O segundo critério do antecedente normativo, que compõe a Regra-Matriz, tem o condão de oferecer elementos para saber em que momento ocorre, o fato imponible estampado na lei, fazendo assim surgir diversos efeitos jurídicos.

Comenta Peixoto (2002, p. 422):

Por uma questão de competência outorgada pelo constituinte originário, cabe ao ente municipal determinar qual o momento em que considera ocorrido o fato jurídico de ser proprietário do bem imóvel urbano.

Expõe Carvalho (2007, p. 135):

[...] o critério temporal das hipóteses tributárias como aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo. Seu exato conhecimento importa determinar, com precisão, em que átimo surge o direito subjetivo público de o Estado exigir de alguém prestações pecuniárias, por força do acontecimento de um fato lícito, que no um concerto de vontades.

Complementa, Furlan (2004, p. 92) sobre o critério temporal do IPTU : “regra geral, tem-se escolhido o ano civil ou o exercício financeiro”.

2.3 CRITÉRIO ESPACIAL

Esse é o terceiro aspecto formador da Regra-Matriz do IPTU. Por esse critério analisa-se a indicação de circunstâncias de lugar, eleito pelo legislador, para a materialização do comportamento, ação ou conduta que origina o fato jurídico.

Registra Carvalho (2007, p. 166):

Da territorialidade da tributação – não se manifesta de forma expressa, patente, do texto constitucional, mas, em decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema. Enuncia, esse princípio, o poder vinculante da lei tributária, até os limites geográficos do ente político que editou.

De outro passo, Furlan (2004, p. 102):

O aspecto espacial da hipótese de incidência nem sempre coincide com o âmbito territorial de vigência da lei, podendo referir-se a um local específico ou a determinada área, como é o caso da norma jurídica do IPTU, que incide apenas dentro da área considerada urbana, não obstante tenha a lei municipal eficácia em todo o território do Município.

Além disso, reza o art. 37, § 1º do CTN, ora já citado, que é o Município que irá definir o que seja zona urbana, de forma que aquela área que não estiver inserida na lei municipal como urbana, será considerada, por exclusão, zona rural.

Consoante ensinamento de Carvalho (2007, p. 131):

Releva o estudo do critério espacial das hipóteses tributárias porque nele se precisam os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento jurídico. Pois bem, o critério espacial encerra os elementos que nos permitirão reconhecer a circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência daquele evento.

Em conclusão, compete apenas ao Município definir as zonas urbanas, mas também e principalmente atender os requisitos estabelecidos no Estatuto da Cidade, bem como cumprir sua missão de zelar por uma maior efetividade do princípio da função social da propriedade urbana.

2.4 CRITÉRIO PESSOAL

O critério subjetivo é primeiro aspecto formador do consequente da norma tributária, tem o poder determinante de indicação dos sujeitos da relação jurídica tributária.

Assim, realizado o fato gerador previsto na lei, emerge o liame jurídico que vincula o sujeito passivo a uma prestação ao sujeito ativo.

A definição do sujeito ativo do IPTU está evidenciado pelo inciso I do art. 156 da Constituição de 1988: “compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana”.

No entanto, a Constituição Federal alberga exceções, na qual o Distrito Federal e a União poderão instituir o referido imposto, consoante o art. 147:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais. (BRASIL, 1988, online)

Complementa Furlan (2004, p. 80):

[...] no que concerne à capacidade ativa, isto é, à aptidão para promover a arrecadação do produto derivado de tributação via IPTU, se a lei municipal nada dispuser em sentido diverso, será o próprio Município o credor do mencionado imposto.

Entretanto, o contribuinte desse imposto, encontra-se definido no art. 34 do CTN, na qual considera o contribuinte deste imposto o proprietário do imóvel urbano; o titular de seu domínio útil; ou o seu possuidor a qualquer título.

Conforme as explanações de Miranda (2002, p. 320):

Qualquer pessoa, física ou jurídica, que seja proprietária plena do bem predial ou territorial, ou, quem tenha o domínio útil ou qualquer tipo de posse com ânimo, exercício ou exteriorização de tornar-se proprietário pleno.

Desta feita, apenas pode ser considerado sujeito passivo aquele que tem relação direta e pessoal com o fato jurígeno da obrigação tributária. Ressalta-se, entretanto que apenas a lei pode atribuir a terceira pessoa a responsabilidade pelo pagamento do tributo, e desde que essa pessoa esteja vinculada de alguma forma ao fato impositivo da obrigação tributária. Nesse sentido é a leitura do art. 128 do CTN.

2.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO

O segundo critério do consequente normativo informador da regra-matriz de Incidência Tributária do IPTU permite aferir o crédito tributário, expressando os parâmetros necessários para a aferição do valor que refletirá o conteúdo da prestação pecuniária, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota.

Salienta Machado (2007, p. 411):

A base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é o valor venal do imóvel (CTN, art. 33). Valor venal é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais. O preço neste caso, deve ser o correspondente a uma venda à vista, vale dizer, sem incluir qualquer encargo relativo a financiamento. À repartição competente cabe apurar o valor venal dos imóveis, para o fim de calcular o imposto, assegurado, entretanto, ao contribuinte o direito à avaliação contraditória, nos termos do art. 148 do CTN.

Conforme preceitua o art. 33 do CTN:

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade. (BRASIL, 1966, online)

Dessa forma, a base de cálculo é a grandeza utilizada para mensurar a materialidade do valor venal do imóvel urbano. E, segundo Carvalho (2007, p. 177):

Uma grandeza que seja apta a proporcionar determinada coisa, para que se possa saber da intensidade do comportamento humano que a ela se relaciona. E, dentro desse âmbito, tanto pode ser o peso quanto o valor, comprimento, número de cavalos-vapor, número cilindradas, capacidade, volume, etc. No que diz como imposto predial e territorial urbano, a base de cálculo é o valor da propriedade.

Furlan (2004, p. 105) destaca:

O motivo da escolha realizado pelo legislador do valor venal do imóvel como a base de cálculo é a que melhor atende ao princípio da igualdade e, de conseqüente, ao da capacidade contributiva, uma vez que consiste no critério mais adequado para se mensurar o fato descritivo na hipótese de incidência tributária.

Por outro lado, a alíquota, é um fator complementar aplicável sobre a base de cálculo para determinar precisamente o valor da prestação pecuniária, pode ser fracionada, multiplicativo, percentual, devem representar um valor com expressão monetariamente.

Nesse sentido, Furlan (2004, p. 110):

Quanto à alíquota, percebe-se que é um dos elementos formadores do critério quantitativo da hipótese de incidência e traz no seu bojo a relevante função de graduar o montante devido, proporcionalmente à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Portanto, a alíquota representa uma fração do valor venal, na qual a multiplicação da alíquota pelo valor venal do imóvel ensejará o respectivo valor devido, apto a ser cobrado.

3 PROGRESSIVIDADE E DIREITO DE PROPRIEDADE

Consoante demonstrado anteriormente, sob as disposições da Constituição do Brasil de 1988, o Sistema Tributário Nacional, autoriza aos entes federados de exercerem facultativamente as suas competências privativas para instituir os tributos previsto na lei maior.

Ao município, ente objeto deste trabalho, a Constituição de 1988 outorga competência para instituir o IPTU, na forma do art. 156, inciso I, respeitando os interesses políticos, econômicos e sociais.

Nesse diapasão, faz necessário evidenciar a estrutura normativa do IPTU, na qual há de se observar os elementos formadores da Regra-Matriz: 1) o antecedente que engloba: (I) critério material (conduta humana), (II) critério espacial (área geográfica de incidência), (III) critério temporal (momento da ocorrência); 2) o consequente que engloba: (IV) critério pessoal (sujeito ativo e passivo da obrigação tributária), e (V) critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)¹.

A base investigativa deste trabalho procura analisar justamente o aspecto quantitativo do consequente normativo da Regra-Matriz de incidência desse tributo (base de cálculo e alíquota), e também verificar a possibilidade de utilização do IPTU, de acordo com os interesses fiscais e extrafiscais do Município, abordando a sua constitucionalidade e o seu respeito aos princípios tributários, no objetivo de atingir a justiça fiscal e a função social.

O princípio da progressividade tributária está evidenciado no art. 145, §1º, da Constituição Federal, na qual estabelece:

¹ O antecedente normativo consiste em uma proposição descritiva de possível evento do mundo social, de outro lado o consequente normativo da incidência tributária funciona como prescritor de condutas intersubjetivas, envolvendo dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória. A norma tributária em sentido estrito é aquela que define a incidência fiscal, cujo resultado se apresenta na forma de um juízo hipotético condicional. Dessa forma, haverá sempre uma hipótese, denominada suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição, denominada consequente. A hipótese trará a previsão de um fato, enquanto a consequência prescreverá os efeitos jurídicos que o acontecimento irá difundir, a relação jurídica (obrigação tributária) que vai se estabelecer, onde e quando ocorrer o evento cogitado no suposto, motivo pelo qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar o seu consequente. Carvalho (2007, p. 80)

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988, online)

A progressividade pode ser entendida como a tentativa de onerar mais gravosamente quem tem uma riqueza tributável maior, representado por meio de uma técnica de incidência de alíquotas variáveis. Com efeito, a progressividade busca a realização do preceito constitucional da isonomia tributária, procurando promover a justiça fiscal ao conferir relevância às características pessoais do contribuinte.

Torres (2005, p. 314) afirma:

[...] o princípio da progressividade aponta no sentido de que os impostos devem ser cobrados por alíquotas ascendentes na proporção em que se avolume a base de cálculo. Quanto maior for a base de cálculo, tanto maior deverá ser também a alíquota, produzindo resultado crescente.

Na sua obra, Ataliba (1990, p. 233) leciona:

A progressividade dos impostos consiste no modo de o legislador estruturá-los, aumentando as alíquotas à medida que aumenta a base impositiva. Isto é universal e parece – aos olhos de uma política tributária baseada nas melhores elaborações da ciência das finanças – uma excelente maneira de realizar o princípio da capacidade contributiva informador dos impostos [...].

A progressividade tem o objetivo de graduar o imposto por meio de alíquotas diferenciadas, permitindo o aumento da alíquota.

Carrazza (2004, p.83) comenta “a progressividade possui caráter social, destinada a distribuir a riqueza, verdadeira forma de atenuar as desigualdades existentes entre as pessoas”.

No entanto, Zilveti (2004, p. 176) critica a progressividade como possibilidade de redistribuição da renda social:

Falta base científica, além de um compromisso entre a progressividade e a redistribuição de renda. É incontestável que a progressividade agrava a tributação sobre determinadas fontes de riqueza, mas não há estudos que sustentem a teoria de efetiva redistribuição daquilo que a progressividade retira das classes abastadas. Não é sequer comprovado que a receita decorrente da progressividade é eficaz na política social do Estado. Se não há registro científico acerca da efetividade da progressividade como critério de tributação, o que dizer como princípio do direito tributário.

Portanto, a redistribuição da renda social só será possível quando houver um compromisso do Estado, por meio da normatividade em aplicar o arrecadado em políticas sociais distributivas efetivamente eficazes. Aliás, a tributação varia de acordo com os fins adotados para cada tendência das organizações e das políticas sociais. É importante entender que não existe nenhum imposto que seja apenas fiscal ou extrafiscal, os impostos são predominantemente um ou outro.

No mesmo sentido, a política fiscal estatal analisa a capacidade contributiva do indivíduo para que dele não seja cobrada uma carga tributária acima do suportável da sua renda. No contexto da política fiscal o princípio da distribuição de renda, faz com que a carga tributária seja maior para quem possui maiores riquezas, essa medida se impõem para que não haja concentração de renda.

3.1 PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IPTU

Com o advento da Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000, surge o IPTU fiscal, que passa a variar na esteira da progressividade, levando-se em conta o valor do imóvel, além de apresentar alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

No entanto, registra-se a controvérsia doutrinária e jurisprudencial a respeito da possibilidade constitucional desta emenda 29 versar sobre a progressividade fiscal do IPTU, não obstante, estabelecido no §1º do art. 156 da Constituição Federal, passando a autorizar esta modalidade de progressão de alíquotas que anteriormente era proibida.

Admite a progressividade fiscal, estribado na matriz da capacidade do contribuinte que exsurge do art. 145, §1º, da Lei Maior:

Art. 145. [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso) (BRASIL, 1988, online)

Percebe-se que os impostos de caráter pessoal é decorrência quase que imediata da progressividade, sendo apta a promover a graduação em face da capacidade econômica do sujeito passivo.

Mas, o que se discute, é como estabelecer a progressividade que é marca dos impostos de caráter pessoal, a um imposto tido tradicionalmente como real, caso do IPTU.

Leciona Martins (2002, p. 105):

A Constituição Federal de 1988 em seu texto originário proíbe a progressão fiscal dos imposto reais que, para os mesmos, caracteriza-se cláusula pétrea. Por esse motivo, sustentam-se a inconstitucionalidade da EC nº 29, no que se refere à introdução da possibilidade de progressão fiscal das alíquotas do IPTU, no sistema tributário nacional, porquanto promulgada pelo poder constituinte derivado, e, de forma tendente a abolir direitos e garantias fundamentais do indivíduo.

A súmula nº 589 do STF, que em 1977, disse ser “inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”. Verifica-se uma vedação ao imprimir caráter pessoal a uma progressividade específica ao IPTU, aquela que considera a quantidade de imóveis do contribuinte.

Cita a doutrina de Martins (2002, p. 110):

[...] a única progressividade admitida para o IPTU é a extrafiscal destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Portanto, sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem, como disciplinado no sistema tributário brasileiro, caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, §1º (específico), pela singela razão de que este último dispositivo, por admitir a progressividade para fins extrafiscais “de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”, não pode, obviamente, servir de esteio para justificar progressividade fiscal. (grifo do autor)

No mesmo sentido crítica Zilveti (2004, p. 170): “A progressividade, no século XIX, enfrentou muitas críticas em função do seu caráter meramente arrecadatário, pois era associada a um meio de confisco [...]”.

Portanto o IPTU é considerado um imposto real, porquanto considera a propriedade de um imóvel isoladamente e não riquezas que dimensionem a possibilidade atual de o contribuinte pagar tributo, ou seja, por ter a tributação baseada na coisa e não nas condições pessoais do contribuinte. Mesmo assim, a Constituição expressamente autoriza sua progressividade fiscal, a fim de que se promova a justiça fiscal².

O STF entendia, antes da aprovação da referida emenda que, por ser um imposto real, o IPTU não podia ter progressividade fiscal, somente o IPTU no tempo era permitido. Porém, com a entrada em vigor da referida emenda, o STF teve que reformular seu entendimento, tendo para isso editado a súmula nº 668 do STF que determina:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Contudo, para o STF a referida progressividade só é válida após a entrada em vigor da referida emenda, permanecendo indevida a progressividade fiscal até a data de sua entrada em vigor.

Colaborando com o entendimento Clève (2001, p. 26):

A Emenda Constitucional 29/2000 tem caráter declaratório e, antes de ofender, concretiza e realiza os princípios fundamentais do sistema constitucional tributário. Não há, na Lei Maior, um princípio absoluto que vede a subjetivação, por emenda constitucional, de um imposto real, como é o caso do IPTU, ou que confira a quem quer que seja o direito subjetivo de somente ser tributado com alíquotas progressivas diante de impostos pessoais.

Assim, também é o posicionamento de Teixeira (2002, p. 21):

² A justiça fiscal constitui num sistema que procura reduzir as desigualdades. Tratamento igual para os que são iguais e diferente para os que são diferentes. A igualdade deve operar tanto no processo de arrecadação de tributos quanto no de gastos públicos. Assim, seguindo os princípios que definem um tratamento mais justo, como o respeito à capacidade contributiva, à solidariedade e à progressividade, cabe aos Estados cobrar mais de quem tem mais e menos de quem tem menos, mas devolver, em gastos públicos, mais para quem tem menos e menos para quem tem mais. Martins (2002, p. 110)

O IPTU progressivo fiscal só é inconstitucional antes da EC 29/00, por não estar previsto na redação original da Constituição Federal, sendo equivocadas as perquirições acerca do caráter pessoal ou real do mencionado imposto. Isto por que inexistem imposto reais de um lado, e pessoais de outro e essa classificação é de todo equivocada para fins jurídicos tendo em vista que todos os impostos são reais e pessoais, pois ao mesmo tempo atingem um sujeito e um patrimônio.

A Emenda Constitucional 29/2000 modificou o art. 156 da CF, com a finalidade de autorizar o IPTU progressivo de acordo com o valor venal do imóvel, bem como a possibilidade dos entes municipais fazerem uma diferenciação de alíquotas conforme a localização e o uso dos imóveis.

Nesse contexto observa-se, uma transformação no cenário da discussão. A progressividade do IPTU após a emenda 29 representou uma nova dimensão. Pois se anteriormente a imposição da progressividade estava somente relacionada ao fato de se buscar a efetivação da função social da propriedade, agora ela adquiriu um aspecto mais ligado à promoção da igualdade.

Com efeito, o inciso II, do art. 156, da CF, que estatui que o IPTU tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, exige tal diferenciação justamente para que se estimule o adequado uso da propriedade urbana, revelado no plano diretor do Município, conforme as conveniências locais.

Assim, o legislador constitucional ao autorizar a progressividade em face do valor venal do imóvel, instituiu um instrumento de justiça tributária que busca atuar no sentido de promoção de uma igualdade substancial, e não apenas formal, em relação aos contribuintes.

3.2 PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU

Ao lado da progressividade fiscal do IPTU que surgiu na EC 29/2000, tem-se na presente Constituição Federal a progressividade no tempo, que sempre caracterizou este imposto. Com efeito trata-se de progressividade extrafiscal, no campo do IPTU, procurando corrigir a função social da propriedade, estando previsto no capítulo de política urbana.

Conforme preceitua o art. 182, §4º, II da CF:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

[...]

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais. (BRASIL, 1988, online)

Compreende-se, então, que a função extrafiscal do tributo não se constitui na mera arrecadação de recursos financeiros para a manutenção do Estado. Sua finalidade é incentivar ou desestimular certos atos determinados ao contribuinte.

Registra Harada (2002, p. 352):

Nesse tipo de tributação, o fim visado não é o aumento da arrecadação tributária, mas, o desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar social de seus habitantes, tarefa conferida ao Poder Público municipal de instituir tal imposto.

Nesse mesmo sentido pondera, Teixeira (2002, p. 24) sobre a extrafiscalidade do IPTU:

O permissivo constitucional da progressividade extrafiscal do IPTU, não é auto-aplicável pois que depende de lei federal com regramento geral da matéria, especialmente no que concerne à definição de função social da propriedade e decorrente conceito de subutilização; e lei municipal específica para área incluída no plano diretor do município que, com observância dos limites da lei federal, venha, por fim, a instituir a progressividade no tempo.

Dessa forma é a lição de Ataliba (1990, p. 233):

Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

É lícito recorrer aos tributos com o intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes seja fomentando posicionamento ou inibindo certos procedimentos. Dá-se tal fenômeno (extrafiscalidade) por intermédio de normas que, ao preverem uma tributação, possuem em seu bojo, uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal. São os tributos extrafiscais, que podem

ser traduzidos em agravamentos ou benefícios fiscais dirigidos ao implemento e estímulo de certas condutas (ATALIBA, 1990, p. 233).

Seguindo o estudo, o STF, em decisão proferida em Recurso Extraordinário em Agr412689, afirma:

A cobrança do IPTU progressivo para fins extrafiscais, consoante hipótese prevista no art. 182, §4º, inciso II, da CB/88, somente se tornou possível a partir da edição da lei nº 10.257/01. Essa lei descreve os requisitos que devem ser observados pelos municípios para a cobrança desse imposto, que não se confunde com o IPTU progressivo para fins fiscais, introduzido pela EC n. 29/00. (BRASIL, 2005, online)

O IPTU progressivo extrafiscal, conhecido também como progressivo no tempo, é um mecanismo utilizado pelo executivo municipal, com base no estatuto da cidade, que permite o aumento progressivo da alíquota do referido imposto de um determinado imóvel quando o seu proprietário, titular do domínio útil ou possuidor não utiliza o imóvel conforme as determinações do plano diretor do município.

Depreende-se do art. 7º da lei nº 10.257/01:

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo. (BRASIL: 2001, online)

Cabe ao município que entenda oportuna a criação de IPTU progressivo no tempo, restando-o a editar lei que discipline a matéria, respeitado o regramento geral constante do Estatuto da Cidade.

Observa Harada (2007, p. 352), cinco requisitos impostos à observância pelo poder público, para essa progressividade no tempo:

Inserção prévia da área a ser tributada progressivamente na lei do Plano Diretor da Cidade, que só poder ser aprovado por 3/5 dos vereadores, após duas audiências públicas, não podendo sofrer mais de uma alteração anual;
 Definição da função social da propriedade urbana exclusivamente pela lei que aprova o Plano Diretor, que é impositivo pra Municípios com a mais de vinte mil habitantes;

Concessão de prazo para o proprietário construir ou lotear imóvel incluído no Plano Diretor:

Só depois de descumprida a obrigação de fazer é que surge a faculdade de o ente político de lançar mão da tributação progressiva com o fito de demover a teimosia do proprietário, que insistir na disfunção social da propriedade urbana;

A progressividade, porém, só poderá fundamentar-se no fator temporal, isto é, o aumento da alíquota irá ocorrendo a cada ano em que o proprietário descumprir a obrigação de fazer, o que afasta a progressividade fundada no valor venal do imóvel, ou na sua destinação, como constava da progressividade introduzida pela lei nº 10.921, de 30.12.1990.

Com isso, fica evidente que a progressividade extrafiscal do IPTU não altera a sua característica de imposto real, visto que o IPTU progressivo no tempo é uma medida imposta pelo poder público municipal ao proprietário do imóvel, quando ela não utiliza o seu imóvel adequadamente conforme os parâmetros da função social da propriedade urbana.

De outro giro, proclama o inciso I do art. 150 da Constituição ser vedado exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça. O princípio da legalidade tributária e a sua tipicidade fechada é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser eliminados se à administração pública municipal fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos.

Colaborando com o entendimento, Paulsen (2008, p. 176) comenta:

A supremacia da Constituição faz com que hoje se tenha o convencionado Estado de Constituição, isto é, já não é mais suficiente a simples conformidade com a lei, pois para que uma norma seja válida deve estar adequada à Constituição como um todo, o que envolve tanto o princípio da legalidade quanto os demais princípios e regra nela contemplados. Diz ainda que a legalidade tributária constitui garantia fundamental ao contribuinte; cláusula pétrea, sendo que a legalidade tributária é específica e de maior rigor que a legalidade geral.

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao IPTU, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

Conforme jurisprudência do STF no Recurso Extraordinário nº 648.245:

É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 1º-8-2013. (Brasil, 2013, online)

O princípio da legalidade tributária, como denota Amaro (2004, p. 112), vai além da simples autorização do legislativo para instituir os tributos. “A lei deve definir, todos os aspectos relevante para que, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias.” A lei deverá balizar todos os aspectos relevantes à cobrança do tributo, não podendo, ao menos inicialmente, necessitar de complemento algum para sua aplicação.

Segundo Xavier (1997, p. 17):

A necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa. A legalidade tributária implica, por conseguinte, não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei.

Nesse sentido, é irretocável que a regra da legalidade, estabelecida no Código Tributário Nacional, exige que qualquer instituição ou aumento de tributo seja feito por meio de lei. Esta previsão é expressa no artigo 97 do Código Tributário que assim prescreve:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
 I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (BRASIL, 1966, online)

A lei maior exige, em seu artigo 150, inciso I, a edição de lei para a instituição ou aumento de tributos. No entanto há exceção a essa necessidade nas hipóteses de extrafiscalidade, ou seja, alteração de alíquota de tributos com fins diversos dos arrecadatórios pura e simplesmente correlacionados com os princípios da ordem econômica que necessitam de uma dinâmica que o processo legislativo não tem. Para isso utiliza-se dos decretos regulamentares para a fiel execução de

lei. Dessa forma, a mitigação do princípio da legalidade tributária está expresso no artigo 153, § 1º da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. (BRASIL, 1988, online)

Quando se fala em regulamentação legal para tributos, está-se a reclamar lei formal e material, em razão da legalidade tributária não se contentar com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal. É preciso, para existir segurança jurídica, a legalidade formal, ou seja, há necessidade de que a regra tributária seja além de abstrata, geral e impessoal, que seja formulada por órgão dotado de função legiferante e, também, de acordo com as regras de processo legislativo.

No entanto a necessidade de lei em sentido formal e material para a regulamentação de tributos, sofre algumas exceções à regra da reserva de lei em sentido formal, nas quais a Constituição Federal se contenta com a simples reserva material, ou seja, possibilita a alteração de alíquotas por mero ato do Poder executivo.

A relevância da análise do que se refere de mitigação do princípio da legalidade tributária, constitucionalmente prevista a específicos tributos, se justifica na medida em que sua aplicação, na prática, auxilia para que o proprietário atenda a função social da propriedade urbana.

Nesse sentido, afirma Ávila (2008, p. 58), “não se trata de atuação arbitrária da autoridade administrativa, mas de nítida atuação legalmente cercada”. O princípio da legalidade impossibilita qualquer margem de discricionariedade ao exegeta, leva ao princípio da tipicidade fechada da tributação. O princípio em tela não pode ser excepcionado de forma alguma, não obstante o artigo 153, § 1º, da Constituição prever aparente exceção.

Esse imposto se justifica por uma finalidade lógica: dado o caráter extrafiscal, a simples alteração de alíquota não deveria obedecer ao trâmite legislativo comum,

às vezes não eficientes, sob pena de se perder o objeto desejado pelo interesse público.

3.3 DIREITO DE PROPRIEDADE

Desde o direito romano, a questão do direito de propriedade se põe diante dos estudiosos do direito como das mais tormentosas, sem que se possa desde logo definir lineamentos imutáveis.

A propriedade consiste no mais extenso direito real que um determinado ordenamento jurídico confere a um titular. O art. 1228 do Código Civil oferece os poderes dos proprietários que é usar, gozar, dispor e reivindicar.

O direito de propriedade, por não mais ostentar o caráter absoluto e intangível de outrora, que permitia ao seu titular o uso indiscriminado de suas posses, bem como o seu desuso de forma indefinida, sofre limitações de diversas naturezas impostas pelo Poder Público, a partir de sua política intervencionista, em prol do interesse social e da função social da propriedade.

As limitações que incidem sobre o direito de propriedade garantem a conservação desses às mãos dos seus respectivos titulares desde que o seu exercício se submeta ao alvedrio do interesse social.

Segundo Silva (2011, p. 279):

Limitações ao direito de propriedade consistem nos condicionamentos que atingem os caracteres tradicionais desse direito, pelo que era tido como direito absoluto, exclusivo e perpétuo. Absoluto, porque assegura ao proprietário a liberdade de dispor da coisa do modo que melhor lhe aprouver; exclusivo, porque imputado ao proprietário, e só a ele, em princípio, cabe; perpétuo, porque não desaparece com a vida do proprietário, porquanto passa a seus sucessores, significando que tem duração ilimitada (CC, art. 1231), e não se perde pelo não uso simplesmente.

Tratando sobre a origem da progressividade é o esclarecimento de Franco (1980, p. 86):

Esta forma de tributação apareceu ligada a intenções sociais de maior igualdade e, apesar de se encontrar hoje perfeitamente enquadrada em

sistemas econômicos capitalistas, convirá recordar a ênfase que lhe é dada no 'Manifesto do Partido Comunista' de Karl Marx e Friedrich Engels.

A progressividade do IPTU, na iminência de ser aplicada plenamente, deve obediência ao princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da isonomia e bem como da função social da propriedade.

Conforme estabelecido no art. 145, §1º da CF:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, **respeitados os direitos individuais** e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso) (BRASIL, 1988, online)

A aplicação da progressividade realiza a justiça tributária se observados os princípios citados, ao mesmo tempo que evita os efeitos da regressividade³.

Trata-se, assim, da vinculação da propriedade à satisfação do interesse público, como aponta Silva (1994, p. 743):

Os conservadores da constituinte, contudo, insistiram para que a propriedade privada figurasse como um dos princípios da ordem econômica, sem perceber que, com isso, estavam relativizando o conceito de propriedade, porque submetendo-o aos ditames da justiça social, de sorte que se pode dizer que ela só é legítima enquanto cumpra à uma função dirigida à justiça social.

A função social da propriedade apresenta-se, portanto, como um instrumento para equilibrar a atividade econômica e também para sancionar o proprietário que a utiliza sem atender ao interesse social.

Assim, o IPTU progressivo, desde que atendidos os princípios constitucionais inerentes aos tributos, e definidos de forma mais precisa possível os critérios de progressividade, este imposto se configura como um poderoso instrumento da política urbana, ao lado dos demais instrumentos prescritos no art. 182 da Constituição Federal.

Nesse contexto, Baleeiro (2001, p. 541):

³ O sistema regressivo ocorre quando são cobrados em porcentagens iguais sobre todos os contribuintes, não levando em conta a capacidade econômica daquele que suportará o ônus fiscal. Isto o torna "regressivo", ou seja, os contribuintes com menores condições econômicas acabam pagando proporcionalmente maior parcela de tributos sobre suas rendas. Machado (2007, p. 94)

Graduar segundo a capacidade econômica do contribuinte é dito que, aliado aos arts. 1º a 3º da Constituição, autoriza a progressividade nos impostos incidentes sobre a sucessão e o patrimônio. O conceito de igualdade não se vincula, na atualidade constitucional, à manutenção do status quo, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes.

Percebe-se que a progressividade é a medida utilizada para se atender o princípio da capacidade contributiva, de forma a permitir que se atinja a isonomia desejada pela constituição.

De outro giro, a noção de função social da propriedade surgiu com as mudanças ocorridas no conceito de propriedade, deixando de ser um direito absoluto, inviolável, para atender às necessidades coletivas. É curial salientar que as concepções políticas de cada período da história influenciaram no conceito de propriedade ao longo do tempo.

Nesse sentido, Silva (1999, p. 249):

O princípio da função social traduz um novo regime jurídico à propriedade, pois incide no próprio conteúdo deste direito como elemento que determina a aquisição, o gozo e utilização; logo, ela só é considerada legítima enquanto considerada propriedade função.

O regime jurídico da propriedade tem seu fundamento na Constituição. Esta garante o direito de propriedade, desde que atenda a função social. Esse conjunto de normas constitucionais sobre propriedade denota que ela não pode mais ser considerada como um direito individual, tampouco como instituição do direito privado. Embora prevista entre os direitos individuais, relativizando-se seu conceito e significado, especialmente porque os princípios de ordem econômica são preordenados à vista da realização de um fim, assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social.

Assim, o direito de propriedade sofreu mutações quanto aos seus caracteres e quanto à sua finalidade ao longo do tempo, superando um caráter absoluto, exclusivo e perpétuo para adequá-lo à necessidade de atendimento de sua função social.

Desse modo, a Constituição Federal de 1988 restringe o exercício do direito de propriedade, uma vez que o titular do domínio deve atender a função social exigida, não lhe sendo permitido o uso abusivo ou o desuso indefinido, mas não deixa de garantir o direito em comento, tendo em vista que fora das hipóteses

prevista no texto constitucional ou nele assentadas eventual intervenção do Estado no domínio é tida como inaceitável.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Constata-se no presente trabalho, que o sistema tributário é formado por princípios e normas que devem ser respeitados. Estando organizado na forma de sistema, pois suas normas são coordenadas entre si e há uma subordinação a princípios de forma harmônica.

A norma constitucional outorga competência aos entes políticos federados para instituir tributos e cobrá-los. Demonstrou-se que o Estado no campo de suas prerrogativas desempenha funções que visa mantê-lo por meio dos tributos fiscais, bem como determinar comportamentos (efeitos diversos do arrecadatório) com o tributo extrafiscal.

Na lista de tributos destinados aos Municípios, destaca-se no presente estudo a competência conferida a estes para instituir ou majorar o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

Dessa forma, pode-se concluir, com essa pesquisa:

1. Analisando-se a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, conclui-se que o Poder Constituinte Originário optou pela positivação de diversos princípios tributários, alguns gerais, aplicáveis a generalidade dos atos da vida em sociedade, aplicáveis, portanto, também à matéria tributária e outros, especiais, inscritos em capítulo próprio destinado ao Sistema Tributário Brasileiro.

2. A fim de impor limites ao poder de tributar, o Poder Constituinte estabeleceu um sistema contra freios à competência tributária do Estado; ou seja, definiu os princípios constitucionais tributários a fim de condicionar as ações e decisões dos Poderes do Estado, no que diz respeito ao Estado-Legislador, Estado-Administrador e o Estado-Juiz.

3. Estabelecidos expressamente na Constituição da República Federativa do Brasil os princípios consubstanciam positivamente as garantias dos contribuintes e

as proibições aos entes tributantes, visando impedir as arbitrariedades e os abusos inadmissíveis no Estado Democrático de Direito.

4. Na estrutura jurídica normativo do IPTU, verificou-se que é no elemento quantitativo da Regra-Matriz deste tributo que se encontra a possibilidade de alterar as alíquotas conforme a finalidade fiscal ou extrafiscal. Na finalidade extrafiscal demonstrou que a majoração de alíquotas pode ser realizada por decreto do poder executivo.

5. O IPTU incide sobre a propriedade, posse e domínio útil, de bem imóvel localizado em zona urbana. O direito tributário não define nem conceitua cada um destes institutos. Contudo, o Sistema Tributário Nacional é categórico no sentido de que os conceitos e definições deverão ser importados de outros ramos do direito brasileiro.

6. Importante mencionar que o IPTU fiscal veio com o advento da EC 29/00, que deu nova redação ao artigo 156 da Constituição Federal, na qual os municípios passaram a cobrar o IPTU com alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, ou conforme o uso e localização do imóvel.

7. A propriedade na atualidade deve cumprir com a sua função social, com o fim de garantir o uso adequado do imóvel. A função social da propriedade urbana tem como intenção e objetivo harmonizar os interesses sociais e privados de seu titular, tal direito individual, porém fica subordinado ao interesse da coletividade no que tange uma boa urbanização. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana como determina a Constituição Federal, possui um papel de destaque, sendo um instrumento de concretização da política urbana nacional, tendo em vista que pode ser utilizado para estimular os contribuintes a cumprir o estabelecido no plano diretor do Município e, fazer com que se atenda o princípio da função social da propriedade.

8. O legislador constituinte originário, no que diz respeito ao IPTU progressivo no tempo, inseriu no texto constitucional uma mitigação ao princípio da legalidade tributária no art.153, §1º, com uma finalidade lógica, pois a simples alteração de alíquota de tributo extrafiscal não deveria obedecer ao trâmite legislativo comum, às vezes não eficientes, sob pena de se perder o objeto desejado pelo interesse público, bem como justifica na medida em que sua aplicação, na prática, auxilia para que o proprietário atenda a função social da propriedade urbana. Trata-se de uma atuação legalmente cercada, porque a lei não é totalmente

dispensada, pois ainda é responsável por instituir o tributo e fixar sua alíquota básica. Assim, essa mitigação não fere o princípio da legalidade tributária, uma vez que a CF/88 assegura a sua utilização para o atingimento do princípio da função social da propriedade em que há como natureza a segurança jurídica social de um sistema jurídico justo e não apenas legal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. **Revista de direito público**. São Paulo, 1990.

ÁVILA, Alexandre Rossato. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BOBBIO, Norberto. **O significado clássico e moderno de política**: curso de introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 589**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=589.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 28 de abr. de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 668**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em 28 de abr. de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 590360**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/712137/finalidade-extrafiscal>>. Acesso em 15 de mai. de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 648.245**. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201420>>. Acesso em 18 de mai. de 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm >. Acesso em: 05 de abr. de 2015.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 25 de maio de 2015.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 15 de mar. de 2015.

BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis2001/l10257.htm>. Acesso em: 27 de abr. de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE-AgR412689. Rel. Ministro Eros Grau. **Diário de Justiça**, Brasília, 30 de maio de 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 590360** . Min. Celso de Mello. Brasília, 30 de junho de 2011. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20051626/agreg-no-recurso-extraordinario-re-590360-es>>. Acesso em: 28 de maio de 2015.

BRUNO, Gilberto Marques. A progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, **IPTU – Aspectos Jurídicos Relevantes**. Quarter Latin, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CEZAROTI, Guilherme. A incidência do IPTU sobre propriedades com limitações de uso, **IPTU – Aspectos Jurídicos Relevantes**. Quarter Latin, 2002.

CLEVE, Clemerson Merlin. IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000 – Legitimidade da Progressão das Alíquotas em Razão do Valor Venal do Imóvel. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário: sujeitos ativo e passivo da relação tributária. São Paulo: Ed. Saraiva, 2008.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: direitos reais**. Salvador: ed. juspodivm, 2012.

FRANCO, Antonio L. de Souza. **Finanças públicas e direito financeiro**. Associação acadêmica da faculdade de direito de Lisboa. Lisboa, 1980.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **IPTU**. São Paulo: Malheiros, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo, Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. RDD Tributário: IPTU – por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na emenda nº 29/2000 é inconstitucional, **Revista Dialética**. São Paulo, 2002.

MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

MIRANDA, João Damasceno Borges de. A regra-matriz do IPTU e sua constitucionalidade. **IPTU – Aspectos Jurídicos Relevantes**. Quarter Latin, 2002.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1978.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre, 2012.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. “A regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana” – **IPTU: Aspectos Jurídicos Relevantes**. Quarter latin, 2002.

TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU e Progressividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**. 34. ed. São Paulo: Saraiva. 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 17. ed. São Paulo. Malheiros, 2000.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: direitos reais**. São Paulo: Atlas, 2013.

XAVIER, Alberto. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumes Juris, 1991.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.